

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Globex, spol. s r. o.,** se sídlem Praha 4, Výstavní 99, zastoupeného Mgr. Miroslavem Krutinou, advokátem, se sídlem Praha 2, Vyšehradská 423/27, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2009, č. j. 8 Ca 315/2006 - 95,

takto:

I. Kasační stížnost **se** v části, směřující proti výroku II. napadeného rozsudku, **zamítá.**

II. Ve zbytku **se** kasační stížnost **odmítá.**

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

IV. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 8. 2006, č. j. FŘ-11240/12/06, byl dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) změněn dodatečný platební výměr Finančního

úřadu pro Prahu – Jižní Město (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 4. 2005, č. j. 73467/05/011511/7682, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 tak, že tato daň se mění z částky 36 890 Kč na částku 22 320 Kč. Obdobně rozhodnutím ze dne 17. 8. 2006, č. j. FŘ-11241/12/06, byl změněn dodatečný platební výměr správce daně ze dne 22. 4. 2005, č. j. 73614/05/011511/7682, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 tak, že dodatečně vyměřená daň se mění z částky 45 570 Kč na částku 52 390 Kč. Konečně rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 8. 2006, č. j. FŘ-11242/12/06, byl změněn dodatečný platební výměr správce daně ze dne 22. 4. 2005, č. j. 73698/05/011511/7682, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 tak, že dodatečně vyměřená daň se mění z částky 76 880 Kč na částku 0 Kč; podle ustanovení § 46 odst. 7 daňového řádu a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) byla současně dodatečně vyměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 14 762 Kč.

Všechna rozhodnutí žalovaného napadl žalobce správní žalobou, o které městský soud rozsudkem ze dne 16. 12. 2009, č. j. 8 Ca 315/2006 - 95, rozhodl tak, že rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2006, č. j. FŘ-11240/12/06, zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, neboť, ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu, došlo k prekluzi práva daň za zdaňovací období roku 2000 dodatečně vyměřit. Ohledně dalších dvou rozhodnutí žalovaného byla žaloba zamítnuta.

Městský soud konstatoval, že na základě daňové kontroly za zdaňovací období let 1997 až 2002 správce daně zjistil, že do daňově uznatelných nákladů let 2000 až 2002 zahrnul žalobce odpisy rodinného domu, přičemž vstupní cena odepisované nemovitosti byla neoprávněně zvýšena o neprokázané náklady a o náklady vynaložené žalobcem na jiný hmotný majetek. Správce daně proto postupoval tak, že snížil vstupní cenu odepisované nemovitosti a tomu odpovídajícím způsobem snížil i daňově uznatelné odpisy, které byly žalobcem uplatněny ve zdaňovacích obdobích let 2000 až 2002. Městský soud přisvědčil žalovanému, že od počátku bylo patrné, že se žalobcem předložené listiny vztahují k jiné nemovitosti než k objektu odepisovaného rodinného domu v P. 4 – H., V. 99. Žalobce přitom tížilo nejen břemeno tvrzení, ale taktéž břemeno důkazní ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Povinností podnikatele je, mimo jiné, po určitou dobu uchovávat veškeré doklady tak, aby z nich bylo možné v případě daňového řízení učinit odpovídající závěry. Žalovaný přitom po žalobci nepožadoval prokázání čehokoliv, ale pouze jeho vlastních tvrzení. Pokud žalobce napadá logické postupy žalobce, pak této výtce nelze přisvědčit, neboť žalovaný vycházel právě z listinných důkazů předložených žalobcem, z nichž od počátku bylo zřejmé, že se nevztahují k odepisované nemovitosti. Za tohoto stavu pak bylo povinností správce daně, aby takové navýšení vstupní hodnoty tohoto objektu snížil o peněžní prostředky, kterými byla cena objektu navýšena. Jestliže došlo ke snížení vstupní ceny odepisované nemovitosti, pak muselo nutně dojít i ke snížení uplatňovaných odpisů vážících se k tomuto objektu.

Městský soud žalobci nepřisvědčil ani pokud se na podporu svých tvrzení dovolával nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05. Uvedl, že na nyní

projednávaný případ tento nález nedopadá, protože se zabýval zásahem do autonomie fyzické osoby, které byla daňová povinnost doměřena podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, a to jako důsledek extenzivně vykládaného důkazního břemene daňového subjektu.

Konečně městský soud neshledal ani existenci žalobcem namítaných pochybení v procením postupu daňových orgánů.

Rozsudek městského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Rozsudku městského soudu stěžovatel předně vytýká, že pokud jde o *vstupní cenu* objektu, z něhož byly uplatňovány odpisy, byla správcem daně otevřena již prekludovaná zdaňovací období let 1997 až 1999, v souvislosti s požadavkem na doložení listinných důkazních prostředků, týkajících se zaúčtování *vstupní ceny* odepisovaného objektu. Doložení *vstupní ceny* objektu požadoval správce daně jen v rámci daňové kontroly zdaňovacího období roku 1997 a 1998. Tento postup je v rozporu s ustanovením § 40 odst. 15 daňového řádu. Stěžovatel již nemohl mít povinnosti vyplývající z ustanovení § 16 odst. 2 a 4 daňového řádu, neboť daňová povinnost za zdaňovací období roku 1997 až 1999, respektive 2000, již byla, ve smyslu ustanovení § 47 tohoto zákona, prekludována. Stěžovatel souhlasí s tím, že byl povinen dokládat *vstupní cenu* objektu pro účely uplatňovaných odpisů, ale pouze za situace, kdy by k tomu byl vyzván v rámci daňové kontroly u dosud neprekludovaných zdaňovacích období, což se nestalo. U zdaňovacích období, kde nedošlo k prekluzi, požadoval správce daně jen prokázání *vztahu daňových odpisů k hmotnému majetku* sloužícímu k zajištění zdanitelných příjmů.V této souvislosti nemůže obstát ani názor městského soudu o neaplikovatelnosti nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05

Pokud jde o samotný důvod neuznání odpisů, městský soud pochybil, když akceptoval závěr žalovaného, že předkládané faktury se vztahovaly k jinému nemovitému majetku stěžovatele. Stěžovatel má za to, že vztah faktur k jinému objektu je nejasný a byl vykonstruován jen na základě zavádějícího názvu smlouvy o dílo. Stěžovatel na vyvrácení těchto domněnek správce daně předložil několik nepřímých důkazů, které však nebyly brány v potaz; výslech dodavatele prací nebyl možný pro jeho nekontaktnost.

Městský soud se konečně nevyjádřil k vyloučení částky 1 607 212,90 Kč z výdajů. Jednalo se o výdaje na zhodnocení nemovitosti, vzniklé v roce 1996, ale nesprávně zaúčtované. Zdaňovací období roku 1996 však nebylo předmětem daňové kontroly; ke správnému zaúčtování došlo v roce 1998. Rozhodnutí daňových orgánů postrádá úvahu, proč došlo k vyloučení této částky ze vstupní ceny objektu.

Žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě s tím že, stěžovatel neuvádí v kasační stížnosti žádné nové skutečnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve tím, zda jsou splněny všechny procesní podmínky meritorního přezkumu napadeného rozsudku. Kasační stížností je totiž výslovně napadán rozsudek městského soudu jako celek, a to přesto, že rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2006, č. j. FŘ-11240/12/06, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000, bylo tímto rozsudkem zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Proti tomuto postupu stěžovatel nenamítá ničeho. Na tuto situaci plně dopadá rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 7. 2007, č. j. 1 Afs 57/2006 - 70 (všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), dle kterého *„[z]a nepřípustnou kasační stížnost ve smyslu § 104 odst. 2 s. ř. s. je nutno považovat všechny případy, kdy by i případný úspěch stěžovatele v řízení před Nejvyšším správním soudem nemohl vést v konečném důsledku ke změně v jeho právním postavení. Nepřípustnou je tedy především kasační stížnost, která nenapadá správnost výroku rozhodnutí krajského soudu, bez ohledu na to, zda brojí jen proti jeho důvodům nebo namítá-li existenci jiných kasačních důvodů, podřaditelných pod případy uvedené v § 103 odst. 1 s. ř. s.“* V této části tedy Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než kasační stížnost odmítnout ve smyslu ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pro nepřípustnost.

Pokud jde o kasační argumentaci vztahující se k výroku ad II. napadeného rozsudku, ta již mohla být projednána meritorně. Stěžovatel předně nezpochybňuje fakt, že byl i v případě zdaňovacích období let 2001 a 2002 povinen prokázat *vstupní cenu* objektu ve vztahu k uplatňovaným odpisům, má však za to, že k prokázání této skutečnosti mohl být vyzván pouze v rámci kontroly těchto neprekludovaných zdaňovacích období. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že se městský soud výslovně nevypořádal s námitkou poukazující na skutečnost, že byl v rámci daňové kontroly za předmětná zdaňovací období vyzván správcem daně pouze k prokázání toho, že se uplatněné daňové odpisy *týkají hmotného majetku*, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu. Stěžovatel tedy nebyl explicitně vyzván k tomu, aby prokázal *správnost odpisů* (co do jejich výše), ale pouze k prokázání toho, že majetek, z něhož jsou odpisy uplatňovány, *se vztahuje* k zajištění zdanitelného příjmu.

Městský soud nicméně k této námitce zcela správně uvedl, že stěžovatel, ve smyslu příslušných ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), představuje účetní jednotku; jednou z povinností z toho plynoucích je pak povinnost uchovávat účetní písemnosti po dobu deseti, respektive pěti let (ustanovení § 31 a § 32 zákona o účetnictví). Stejně tak je stěžovatel daňovým subjektem, kterého stíhají povinnosti vyplývající z příslušných daňových předpisů, mj. z daňového řádu a zákona o daních z příjmů. Jestliže tedy stěžovatel uplatnil odpisy z majetku (v tomto případě nemovitosti v *P. 4 – H., V. 99*), bylo jeho povinností prokázat výši vstupní ceny tohoto objektu, v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu (srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, uveřejněný pod č. 1663/2008 Sb. NSS).

Na základě těchto obecných premis lze konstatovat, že argumentace stěžovatele nemůže pro svou zjevnou účelovost bez dalšího obstát. Zcela totiž přehlíží fakt, že rozsah důkazní povinnosti daňového subjektu, vážící se k prokázání vstupní ceny objektu, coby jedné z podmínek pro jeho odepisování (§ 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů), se nemění, ať byl k jejímu prokázání vyzván v rámci zdaňovacího období, u kterého byla následně ohledně stanovení daňové povinnosti konstatována prekluze, nebo v rámci daňové povinnosti za neprekludované zdaňovací období. Stran prekludovaných i neprekludovaných zdaňovacích období byla přitom vedena jedna daňová kontrola; výzva k doložení vstupní ceny pořizovaného majetku byla tedy logicky spojena se zdaňovacím obdobím, ve kterém byl tento majetek pořízen (zde 1997 a 1998 – výzva byla učiněna v rámci zdaňovacího období posledně zmiňovaného). Určení výše odpisu v jednotlivých zdaňovacích obdobích pak představuje pouze prostý matematický výpočet z hodnoty vstupní ceny odepisovaného majetku, v závislosti na zatřídění hmotného majetku do odpisové skupiny. Pokud by správce daně požadoval (v rámci jedné daňové kontroly) v případě všech zdaňovacích období vždy doložení vstupní ceny objektu v těchto obdobích postupně odepisovaného, neměl by takový postup žádný smysl a vedl by naopak k nepřiměřenému a nezdůvodnitelnému zatěžování daňového subjektu. Sama skutečnost, že již došlo k prekluzi práva daň (dodatečně) doměřit, ještě neznamená, že úkony v rámci této kontroly provedené v souvislosti s prekludovanými zdaňovacími obdobími jsou *per se* nezákonné a nelze s nimi spojovat žádné důsledky, a to ani za situace, kdy mají relevanci pro další (neprekludovaná) období (nejedná se o případ, který byl řešen Ústavním soudem pod sp. zn. IV. ÚS 29/05, kde byly vůči daňovému subjekty vyvozovány konsekvence proto, že *neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k již prekludovanému období*). Stěžovatel ostatně nepopírá, že za období let 2001 a 2002 by byl povinen výši vstupní ceny odepisovaného objektu prokázat.

Jakkoli tedy lze městskému soudu vytknout, že ve své argumentaci ustal na konstatování obecných podmínek pro uplatnění daňových odpisů, zjevná účelovost stěžovatelových tvrzení, nepopírající ve své podstatě existenci důkazního břemene v otázce vstupní ceny odepisované nemovitosti, ale namítající výlučně formální vady předcházejícího daňového řízení, nemůže být dostatečným důvodem pro zrušení napadeného rozsudku. Opačný postup by byl výrazem přepjatého formalismu, který by neměl pro účastníky řízení žádný pozitivní dopad. Ostatně ne každá vada řízení před soudem musí mít nutně za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Například z rozsudku zdejšího soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59 se podává, že *„[o] vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.“* O takový případ se jedná i v nyní rozebrané kasační námitce; dle názoru Nejvyššího správního soudu výše konstatovaný deficit odůvodnění napadeného rozsudku nepostačuje pro jeho zrušení.

Pokud stěžovatel dále uvádí, že městský soud bez bližšího zkoumání akceptoval tvrzení žalovaného, že předložené daňové doklady (faktury) se vztahovaly k jinému objektu než ze kterého byly uplatňovány odpisy, ačkoli vztah faktur k jinému objektu nebyl vůbec jasný, pak ani v tomto bodu mu nelze přisvědčit. Prokázání vztahu

předmětných faktur k objektu, z jehož vstupní ceny byly odpisy prováděny, bylo totiž povinností stěžovatele jako daňového subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), a k tomu byl také v rámci daňové kontroly vyzván. Z přeložených faktur (jsou součástí správního spisu) jednoznačně vyplývá, že je jimi fakturováno na základě uzavřené smlouvy o dílo ze dne 30. 8. 1996 a jejího dodatku, přičemž smlouva se týkala provedení prací na staveništi v lokalitě *Praha-Říčany, Mukařov*. Pokud byl správcem daně učiněn shora uvedený závěr, pak se tak stalo v návaznosti na způsob splnění důkazní povinnosti stěžovatelem.

V této souvislosti je třeba odmítnout i další stížní výtku týkající se vyloučení částky 1 607 212,90 Kč ze vstupní ceny odepisovaného hmotného majetku. Argumentace stěžovatele v žalobě směřovala k nepřezkoumatelnosti napadených správních rozhodnutí s tím, že z nich není zřejmé, proč tato částka byla z odepisování vyloučena. I zde městský soud, v rámci již výše popsané argumentace, konstatoval, že to byl stěžovatel, kdo měl povinnost u jednotlivých komponent odepisovaného majetku prokázat jejich daňovou uznatelnost (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Tomuto závěru nelze ničeho vytknout; není důvod, aby se soud s každým žalobním bodem vypořádal samostatně, pokud je argumentace žalobce v těchto bodech stejná. V konkrétní rovině lze k uvedenému doplnit, že výzvou ze dne 3. 11. 2004 byl stěžovatel vyzván k prokázání, že pořízení investic ve výši 8 488 978 Kč, o kterých bylo účtováno na účtu x – budovy, haly a stavby, se týká pouze nemovitosti, které je předmětem odepisování. Stěžovatel v odpovědi na výzvu pouze uvedl, že částka 1 607 212,90 Kč (součást tvrzené vstupní ceny) byla nesprávně zaúčtována v roce 1997 a tato chyba byla napravena správným zaúčtováním v roce 1998. Lze se tak ztotožnit s názorem, že stěžovatel relevantním způsobem pochybnosti správce daně o daňové uznatelnosti těchto nákladů (v rámci odpisovaného majetku) nerozptýlil.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo (pokud jde o zamítavý výrok) rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný (jeho kasační stížnost byla zamítnuta), právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává. Ve zbývající části byla kasační stížnost shledána nepřípustnou (§ 104 odst. 2 s. ř. s.), a proto bylo v tomto rozsahu nutno postupovat ve smyslu ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého při odmítnutí návrhu nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. července 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu